Urteil vom 22. Juli 2010, IV R 62/07

Objekt im Sinne der Drei-Objekt-Grenze - Nachhaltigkeit bei nur einem Vertrag

BFH IV. Senat

EStG § 15 Abs 2

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht , 18. Juli 2007, Az: 14 K 519/03

Leitsätze

1. NV: Objekt im Sinne der Drei-Objekt-Grenze ist grundsätzlich jedes selbständig veräußerbare und nutzbare Immobilienobjekt (Grundstück, grundstücksgleiches Recht nach Wohnungseigentumsgesetz), unabhängig von seiner Größe, seinem Wert und anderen Umständen. Hierbei folgt die selbständige Veräußerbarkeit der sachrechtlichen Qualifizierung.

2. NV: Selbständige Grundstücke können aber abweichend hiervon in ihrer Zusammenfassung (wirtschaftliche Einheit) ein einziges Objekt im Sinne der Drei-Objekt-Grenze sein.

3. NV: Eine Tätigkeit ist nachhaltig, obwohl nur ein Vertrag geschlossen worden ist, wenn die Tätigkeit nach den Gesamtumständen auf Wiederholung angelegt ist.

Tatbestand

1 I. Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist eine GbR, deren Gesellschafter C, K, L und ab Oktober 1993 B sind. Die Klägerin erwarb im Rahmen einer Zwangsversteigerung ausweislich des Zuschlagsbeschlusses des Amtsgerichts Z vom 16. März 1993 auf vier Grundbuchblättern eingetragenen Grundbesitz in G. Der Grundbesitz war mit Gebäuden bebaut, die zuvor als Motel genutzt wurden.

2 Die Klägerin beabsichtigte, die auf dem Grundbesitz befindlichen Gebäude in ein Alten- und Pflegeheim mit 60 Betten und 20 Wohnplätzen umzubauen. Daneben war ein Gebäude für betreutes Wohnen geplant. Die Planungen erfolgten in Absprache mit dem zunächst als Betreiber vorgesehenen Kreisverband O.

3 Ein Gutachten über die Schadstoffbelastung des Grundbesitzes ergab, dass Altablagerungen von Abfall vorhanden seien, die untersuchte Schadstoffkonzentration leicht erhöht sei, aber keine Bedenken gegen die geplante Bebauung bestünden.

4 Bereits Ende 1992 hatte die aus den Gesellschaftern der Klägerin C, K und L sowie aus D und S bestehende V GbR dem Gemeindedirektor der Gemeinde G das Konzept eines Alten- und Pflegeheims mit der Möglichkeit der Kurzzeit- und Tagespflege sowie des betreuten Wohnens vorgelegt und insoweit um einen Gesprächstermin gebeten. Nach dem Konzept "Modelleinrichtung G. D.-Seniorenpark" aus dem Jahr 1993 waren hierfür als Investoren/Darlehensnehmer die Gesellschafter der V GbR vorgesehen. Danach sollte die "Immobilie" voraussichtlich zu einem geringen Teil im Besitz der fünf Investoren verbleiben, der überwiegende Teil sollte an Kapitalanleger veräußert werden. Das Konzept endet mit dem Hinweis: "Die Verkaufsaktivitäten über eine Vertriebsgesellschaft (mit Vertriebsvereinbarung) setzen vor Baubeginn ein; der überwiegende Teil soll vor Baubeginn veräußert sein. Es werden z.Zt. auch Verkaufsverhandlungen mit Fondsgesellschaften geführt!"

5 Nach einer "Wirtschaftlichkeitsberechnung zum Bauvorhaben eines Alten-, Wohn- und Rehabilitationszentrums in G." der Klägerin war ein Verkaufspreis von ca. 35 Mio. DM (ausgehend von 9 602 qm Wohn-/Nutzfläche x 3.700 DM/qm) kalkuliert. Die Wirtschaftlichkeitsberechnung enthält am Ende den Hinweis, dass die Klägerin selbst als Investor auftreten werde, falls die Bauherren das Objekt nicht veräußern sollten.

6 Die Klägerin schloss am 26. Juli 1995 einen Mietvertrag über 25 Jahre mit der Y als Betreiberin.

7 Mit notariellem Vertrag vom 11. Dezember 1995 erwarben die Gesellschafter B, C und K die Geschäftsanteile einer Vorrats-GmbH (GmbH). Der Gesellschafter L trat der GmbH mit notarieller Urkunde vom 19. März 1996 mit Wirkung zum 11. Dezember 1995 bei.

8 Mit notarieller Urkunde vom 21. Dezember 1995 erklärten die Gesellschafter der Klägerin die Teilung des ersteigerten Grundbesitzes gemäß § 8 des Wohnungseigentumsgesetzes (WEG) in 136 Wohneinheiten.

9 Am selben Tag (mit nachfolgender UR-Nr. des beurkundenden Notars) veräußerte die Klägerin den auf vier Grundbuchblättern eingetragenen Grundbesitz an die GmbH unter gleichzeitiger Übergabe des Kaufgegenstandes.

10 Bereits sieben Tage nach dem Verkauf an die GmbH veräußerte diese sechs Wohnungen.

11 In der Folgezeit stellte die GmbH das im Bau befindliche Objekt fertig und veräußerte die Mehrzahl der Wohnungen zwischen 1995 und 1998.

12 Erklärungsgemäß stellte der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) für das Streitjahr (1995) Verluste aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von 17.198 DM fest; der Bescheid erging insoweit vorläufig.

13 Im Anschluss an eine Außenprüfung war das FA der Auffassung, die Tätigkeit der Klägerin sei gewerblich. Dementsprechend stellte es mit Änderungsbescheid vom 4. Dezember 2000 Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 4.559.802 DM fest.

14 Der Einspruch hatte nur insoweit Erfolg, als die Höhe der gewerblichen Einkünfte auf 3.175.933 DM herabgesetzt wurde. Diesen Betrag haben die Beteiligten übereinstimmend ermittelt.

15 Mit ihrer Klage begehrte die Klägerin die Feststellung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung in der in der Erklärung angegebenen Höhe.

16 Die Klage hatte keinen Erfolg. Das Finanzgericht (FG) führte zur Begründung seines in Entscheidungen der Finanzgerichte 2008, 1034 veröffentlichten Urteils aus, die Klägerin habe zwar selbst nur ein Objekt veräußert. Allerdings habe die Klägerin einen gewerblichen Grundstückshandel betrieben, weil ihr die Verkäufe der Wohnungen durch die GmbH aufgrund eines Missbrauchs von Gestaltungsmöglichkeiten (§ 42 der Abgabenordnung --AO--) zuzurechnen seien.

17 Mit ihrer Revision rügt die Klägerin die Verletzung materiellen Rechts.

18 Sie beantragt, das Urteil der Vorinstanz und den Gewinnfeststellungsbescheid 1995 vom 4. Dezember 2000 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 21. Juli 2003 aufzuheben.

19 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

20 II. Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen. Die Entscheidung des FG stellt sich im Ergebnis als richtig dar (vgl. § 126 Abs. 4 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).

21 Die Klägerin betrieb --entgegen der Auffassung des FG-- selbst einen gewerblichen Grundstückshandel. Auf die Vorschrift des § 42 AO kommt es demnach nicht an.

22 Nach § 15 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG) ist Gewerbebetrieb eine selbständige und nachhaltige Betätigung, die mit Gewinnerzielungsabsicht unternommen wird und sich als Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt. Darüber hinaus hat die Rechtsprechung das negative Erfordernis aufgestellt, dass es sich bei der Tätigkeit nicht um private Vermögensverwaltung handeln darf (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 19. Februar 2009 IV R 8, 9/07, BFH/NV 2009, 923, unter II.B. der Gründe, m.w.N.). Unstreitig ist die Klägerin selbständig und mit Gewinnerzielungsabsicht tätig geworden.

23 1. Die Klägerin hat mit ihrer Tätigkeit auch den Bereich der privaten Vermögensverwaltung verlassen.

24 a) Nach ständiger Rechtsprechung des BFH wird die Grenze von der privaten Vermögensverwaltung zum Gewerbebetrieb überschritten, wenn nach dem Gesamtbild der Betätigung und unter Berücksichtigung der Verkehrsauffassung die Ausnutzung substantieller Vermögenswerte durch Umschichtung gegenüber der Nutzung

von Grundbesitz im Sinne einer Fruchtziehung aus zu erhaltenden Substanzwerten (z.B. durch Selbstnutzung oder Vermietung) entscheidend in den Vordergrund tritt. Die typischen gewerblichen Tätigkeiten im Zusammenhang mit der Veräußerung von Grundstücken unterscheiden sich von der privaten Vermögensverwaltung durch die beim Erwerb oder zum Zeitpunkt der Bebauung bestehende Veräußerungsabsicht (vgl. Beschluss des Großen Senats des BFH vom 10. Dezember 2001 GrS 1/98, BFHE 197, 240, BStBl II 2002, 291, unter C.III.1., C.III.2. und C.III.4. der Gründe).

25 Die vom BFH für die Beurteilung der Gewerblichkeit von Grundstücksverkäufen aufgestellte Drei-Objekt-Grenze ist ein gewichtiges Indiz für oder gegen eine von Anfang an bestehende Veräußerungsabsicht (vgl. BFH-Urteil vom 5. Dezember 2002 IV R 57/01, BFHE 201, 169, BStBl II 2003, 291, unter 2.a der Gründe). Sie besagt, dass kein gewerblicher Grundstückshandel vorliegt, sofern weniger als vier Objekte veräußert werden. Werden innerhalb eines engen zeitlichen Zusammenhangs --in der Regel fünf Jahre-- zwischen Anschaffung bzw. Errichtung und Verkauf mindestens vier Objekte veräußert, kann von einem gewerblichen Grundstückshandel ausgegangen werden. Dies gilt auch bei der Bebauung von Grundstücken (Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 197, 240, BStBl II 2002, 291, unter C.III.2., C.III.3. und C.III.5. der Gründe).

26 Hierauf kommt es aber dann nicht an, wenn sich bereits aus anderen --ganz besonderen-- Umständen zweifelsfrei eine von Anfang an bestehende oder aber fehlende Veräußerungsabsicht ergibt. Daraus folgt, dass trotz Überschreitens der Drei-Objekt-Grenze ein gewerblicher Grundstückshandel nicht anzunehmen ist, wenn eindeutige Anhaltspunkte gegen eine von Anfang an bestehende (bedingte) Veräußerungsabsicht sprechen. Dabei ist nicht auszuschließen, dass die Umstände im Einzelfall derartig gewichtig erscheinen, dass einer im Grunde stets bestehenden bedingten Veräußerungsabsicht keine Bedeutung zukommt (Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 197, 240, BStBl II 2002, 291, unter C.III.5. der Gründe).

27 b) Vorliegend ist --entgegen der Auffassung des FG-- die Drei-Objekt-Grenze überschritten.

28 aa) Objekt im Sinne der Drei-Objekt-Grenze ist grundsätzlich jedes selbständig veräußerbare und nutzbare Immobilienobjekt (Grundstück, grundstücksgleiches Recht oder Recht nach dem WEG), unabhängig von seiner Größe, seinem Wert und anderen Umständen. Hierbei folgt nach ständiger Rechtsprechung die selbständige Veräußerbarkeit grundsätzlich der sachenrechtlichen Qualifizierung (BFH-Urteil vom 3. August 2004 X R 40/03, BFHE 207, 213, BStBl II 2005, 35, unter II.3.d aa der Gründe, m.w.N.).

29 Grundstück im Rechtssinne ist der räumlich abgegrenzte Teil der Erdoberfläche, der im Bestandsverzeichnis eines Grundbuchblattes auf einer eigenen Nummer eingetragen ist (Beschluss des Bundesgerichtshofs vom 19. Dezember 1967 V BLw 24/67, BGHZ 49, 145).

30 Indes ergeben sich Ausnahmen hiervon unter dem rechtlichen Aspekt der wirtschaftlichen Einheit (§§ 2, 93 des Bewertungsgesetzes --BewG--). Der BFH orientiert die Objektzählung nicht ausschließlich am Grundstücksbegriff des Bürgerlichen Gesetzbuchs. Selbständige Grundstücke können in ihrer Zusammenfassung als eine wirtschaftliche Einheit ein einziges Objekt sein. Der Rechtsbegriff "wirtschaftliche Einheit" (§ 2 BewG), der in vollem Umfang vom BFH überprüfbar ist, wurde als Typusbegriff in das Bewertungsrecht eingeführt, um den Bewertungsgegenstand abzugrenzen. Ihm wird von der Rechtsprechung zum sog. gewerblichen Grundstückshandel Bedeutung beigemessen für die Frage, was "Objekt des Handels" ist. Die nach § 15 Abs. 2 EStG gebotene Quantifizierung des händlertypischen --kurzfristigen und häufigen-- Umschlags hebt darauf ab, was nach der Verkehrsauffassung "typischerweise" Gegenstand des Handelsverkehrs ist. Was eine wirtschaftliche Einheit ist, bestimmt sich gemäß § 2 Abs. 1 Satz 3 BewG nach der Verkehrsauffassung, mithin vornehmlich nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten. Dabei sind die örtliche Gewohnheit, die tatsächliche Übung, die Zweckbestimmung und die wirtschaftliche Zusammengehörigkeit der einzelnen Wirtschaftsgüter zu berücksichtigen (§ 2 Abs. 1 Satz 4 BewG; BFH-Urteil in BFHE 207, 213, BStBl II 2005, 35, unter II.3.d bb bis dd der Gründe, m.w.N.).

31 bb) Im Streitfall hat die Klägerin durch Zwangsversteigerung am 16. März 1993 vier Grundstücke im Rechtssinne erworben und diese mit notariellem Vertrag vom 21. Dezember 1995 wieder veräußert. Die Klägerin hat nämlich Grundbesitz verkauft, der in vier verschiedenen Grundbuchblättern eingetragen war.

32 Die vier Grundstücke waren bei ihrer Veräußerung nicht als wirtschaftliche Einheit anzusehen. Zwar befanden sich hierauf die Gebäude eines Motels, die in ein Alten- und Pflegeheim mit 60 Betten und 20 Wohnplätzen umgebaut werden sollten. Daneben war --damit zusammenhängend-- ein Gebäude für betreutes Wohnen geplant. Dieser Zusammenhang zwischen den Grundstücken ist aber aufgrund der nach § 8 WEG erklärten, zum Zeitpunkt der Veräußerung noch nicht vollzogenen Aufteilung in 136 Wohneinheiten entfallen. Dem steht das Vorbringen der

Klägerin nicht entgegen, dass sie, die Klägerin, die bei der Veräußerung noch nicht vollzogene Vereinigung der Grundstücke beantragt habe. Im nach der mündlichen Verhandlung vom 22. Juli 2010 eingegangenen Schriftsatz vom 27. Juli 2010 führt die Klägerin aus, den Vereinigungsantrag habe eine Behörde im Rahmen des Baugenehmigungsverfahrens verlangt. Unbeschadet der danach erklärten Aufteilung in Wohneinheiten ergibt sich hieraus nicht der erforderliche wirtschaftliche Zusammenhang zwischen den Grundstücken.

33 cc) Jedes als Objekt anzusehende Grundstück wird als steuerrechtlich eigenständig behandelt, auch wenn --wie im Streitfall-- sämtliche Einheiten in einem einheitlichen Vertrag an einen einzigen Käufer verkauft werden (BFH-Urteil in BFHE 207, 213, BStBl II 2005, 35, unter II.3.d gg der Gründe, m.w.N.).

34 c) Das Überschreiten der Drei-Objekt-Grenze ist ein gewichtiges Indiz für die von Anfang an bestehende Veräußerungsabsicht der Klägerin. Es sind im Streitfall keine Umstände erkennbar, aus denen sich zweifelsfrei das Gegenteil ergibt.

35 2. Die Klägerin ist auch nachhaltig tätig geworden.

36 a) Eine Tätigkeit ist grundsätzlich nachhaltig, wenn sie auf Wiederholung angelegt ist, also eine Wiederholungsabsicht in der Weise besteht, dass weitere Geschäfte geplant sind (BFH-Urteil vom 19. Februar 2009 IV R 10/06, BFHE 224, 321, BStBl II 2009, 533, unter II.2.c aa der Gründe, m.w.N.). Dabei reicht nach der Rechtsprechung die Veräußerung von mehreren Eigentumswohnungen oder Grundstücken durch nur einen Vertrag nicht aus (BFH-Urteil vom 30. Juni 1993 XI R 38, 39/91, BFH/NV 1994, 20), es sei denn, der Veräußerer hat sich zuvor erfolglos um Einzelverkäufe bemüht (vgl. BFH-Urteil vom 12. Juli 1991 III R 47/88, BFHE 165, 498, BStBl II 1992, 143).

37 b) Ausnahmsweise kann eine Nachhaltigkeit indes selbst dann zu bejahen sein, wenn der Steuerpflichtige nur ein einziges Geschäft oder einen einzigen Vertrag abschließt und sich keine Wiederholungsabsicht feststellen lässt (sog. Ein-Objekt-Fall im Sinne der Nachhaltigkeitsprüfung). Dies ist dann der Fall, wenn die Erfüllung dieses Geschäftes oder Vertrages eine Vielzahl von unterschiedlichen Einzeltätigkeiten erfordert (BFH-Urteil vom 9. Dezember 2002 VIII R 40/01, BFHE 201, 180, BStBl II 2003, 294, mit Beispielen). Für den Fall, dass ein zu bebauendes Grundstück verkauft wird, hat der BFH außerdem das Erfordernis aufgestellt, dass die maßgeblichen Aktivitäten mit dem Ziel entfaltet wurden, den Verkaufspreis zu erhöhen. Wie die Gründe des BFH-Urteils in BFHE 201, 180, BStBl II 2003, 294 zeigen, kann auch die Errichtung eines einzigen, aber ungewöhnlich aufwändigen Gebäudes als nachhaltig anzusehen sein, wobei der BFH einschränkend darauf hingewiesen hat, dass für die Annahme der Nachhaltigkeit solche Einzeltätigkeiten nicht ausreichen, die beim Bau eines jeden Hauses erforderlich werden, gleichgültig ob es selbst genutzt, vermietet oder veräußert werden soll (BFH-Urteil in BFHE 224, 321, BStBl II 2009, 533, unter II.2.c dd der Gründe, m.w.N.).

38 c) Vorliegend hat die Klägerin zwar die Grundstücke in einem Vertrag an einen Erwerber, die GmbH, veräußert. Ihre Tätigkeit war jedoch nach den Gesamtumständen auf Wiederholung angelegt. Denn bereits die Klägerin und nicht nur die GmbH beabsichtigte nach den Feststellungen des FG, die nach dem WEG entstehenden Wohnungen an Investoren zu verkaufen:

39 Drei der vier Gesellschafter wandten sich bereits als Gesellschafter der V GbR an die Gemeinde G und legten ihr ein Konzept für das geplante Vorhaben vor. Danach sollte der überwiegende Teil der Immobilie an Investoren verkauft werden; Verhandlungen mit Fondsgesellschaften seien bereits aufgenommen worden. Die Klägerin selbst hat eine Wirtschaftlichkeitsberechnung vorgelegt und ist bei der Ermittlung des Gewinns ebenfalls von einem Verkauf ausgegangen. Die Teilung in Wohneigentum hat die Klägerin selbst erklärt. Zudem sind bereits sieben Tage nach dem Verkauf an die GmbH sechs Wohnungen verkauft worden. Dieser kurze Zeitraum deutet darauf hin, dass bereits die Klägerin den Verkauf dieser Wohnungen in die Wege leitete.

40 d) Darüber hinaus könnten nach dem Vortrag der Klägerin die Voraussetzungen für die Nachhaltigkeit in Ein-Objekt-Fällen vorliegen: Das geplante Seniorenzentrum sollte insgesamt 35 Mio. DM kosten. Die Klägerin trägt selbst vor, dass der Wert der Grundstücke vom Erwerb bis zu deren Veräußerung an die GmbH erheblich stieg (Revisionsbegründung vom 2. November 2007, S. 8). Sie, die Klägerin, habe die Grundstücke erschlossen und das Seniorenzentrum konzipiert. Ferner habe sie, die Klägerin, Gespräche mit der Gemeinde zur notwendigen und später auch erfolgten Änderung des Flächennutzungsplans und des Bebauungsplans sowie mit in Betracht kommenden Betreibern geführt (FG-Urteil, S. 6 f.). Die Klägerin hat auch den Vertrag mit einem Betreiber abgeschlossen.

41 3. Die Klägerin hat auch am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr teilgenommen. Dieses Merkmal erfordert eine

Tätigkeit, die gegen Entgelt am Markt erbracht und für Dritte äußerlich erkennbar angeboten wird. Es dient dazu, solche Betätigungen auszugrenzen, die zwar von einer Gewinnerzielungsabsicht getragen, aber nicht auf einen Güter- und Leistungsaustausch gerichtet sind. Für den Bereich des gewerblichen Grundstückshandels hat es der BFH genügen lassen, dass die Verkaufsabsicht nur einem kleinen Kreis von Personen --unter Umständen auch nur einer einzigen Person-- bekannt wird und der Verkäufer damit rechnet, die Verkaufsabsicht werde sich herumsprechen. Nach der neueren Rechtsprechung des BFH kann es indessen nicht mehr darauf ankommen, ob der Verkäufer davon ausgeht, seine Verkaufsabsicht werde sich "herumsprechen". Vielmehr kann eine Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr auch dann vorliegen, wenn Geschäftsbeziehungen zu anderen Personen vertraglich ausgeschlossen sind. Maßgeblich ist, ob die zu beurteilende Tätigkeit nach Art und Umfang dem Bild einer unternehmerischen Marktteilhabe entspricht (BFH-Urteil in BFHE 224, 321, BStBl II 2009, 533, unter II.2.b der Gründe, m.w.N.).

42 Demnach ist --wie im Streitfall-- die Veräußerung von Grundstücken an eine vom Veräußerer beherrschte Gesellschaft eine Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr (BFH-Urteil vom 16. September 2009 X R 48/07, BFH/NV 2010, 212, unter II.3. der Gründe).

43 4. Die Beteiligten gehen übereinstimmend von einem vom FA festgestellten Gewinn in Höhe von 3.175.933 DM aus.

44 5. Aus den oben unter II.1.b bb dargelegten Gründen gebietet der Schriftsatz vom 27. Juli 2010 keine --von der Klägerin auch nicht beantragte-- Wiedereröffnung der mündlichen Verhandlung (vgl. § 93 Abs. 3 Satz 2 FGO i.V.m. § 121 Satz 1 FGO).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de